



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

3. Oktober 2019 *

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Erwerb von Lebensmitteln – Vorsteuerabzug – Versagung des Abzugs – Möglicherweise fiktiver Lieferer – Mehrwertsteuerbetrug – Voraussetzungen hinsichtlich der Kenntnis seitens des Erwerbers – Verordnung (EG) Nr. 178/2002 – Verpflichtungen in Bezug auf die Rückverfolgbarkeit von Lebensmitteln und die Feststellung des Lieferers – Verordnungen (EG) Nr. 852/2004 und (EG) Nr. 882/2004 – Registrierungspflichten der Lebensmittelunternehmer – Auswirkung auf das Vorsteuerabzugsrecht“

In der Rechtssache C-329/18

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Augstākā tiesa (Oberstes Gericht, Lettland) mit Entscheidung vom 10. Mai 2018, beim Gerichtshof eingegangen am 17. Mai 2018, in dem Verfahren

Valsts ieņēmumu dienests

gegen

„Altic“ SIA

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin A. Prechal, der Richter F. Biltgen (Berichterstatter), J. Malenovský und C. G. Fernlund sowie der Richterin L. S. Rossi,

Generalanwalt: M. Bobek,

Kanzler: M. Aleksejev, Referatsleiter,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 6. März 2019,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der „Altic“ SIA, vertreten durch A. Purmalis, advokāts,
- der lettischen Regierung, vertreten durch I. Kucina und V. Soņeca als Bevollmächtigte,
- der spanischen Regierung, vertreten durch L. Aguilera Ruiz als Bevollmächtigten,

* Verfahrenssprache: Lettisch.

– der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė und A. Sauka als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 22. Mai 2019

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 (ABl. 2010, L 189, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 2006/112).
- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Valsts ieņēmumu dienests (lettische Abgabenbehörde, im Folgenden: Abgabenbehörde) und der „Altic“ SIA über eine an Altic gerichtete Zahlungsaufforderung für die von ihr entrichtete und dann als Vorsteuer abgezogene Mehrwertsteuer für den Erwerb von Rapssaatgut samt Strafzuschlag und Verspätungszinsen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 lautet:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

- a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden.“

- 4 Art. 178 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 sieht vor:

„Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige folgende Bedingungen erfüllen:

- a) für den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 Buchstabe a in Bezug auf die Lieferung von Gegenständen oder das Erbringen von Dienstleistungen muss er eine gemäß Titel XI Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 6 ausgestellte Rechnung besitzen.“

- 5 Art. 273 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten können vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen.“

- 6 Die Erwägungsgründe 28 und 29 der Verordnung (EG) Nr. 178/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 28. Januar 2002 zur Festlegung der allgemeinen Grundsätze und Anforderungen des Lebensmittelrechts, zur Errichtung der Europäischen Behörde für Lebensmittelsicherheit und zur Festlegung von Verfahren zur Lebensmittelsicherheit (ABl. 2002, L 31, S. 1) lauten:

„(28) Die Erfahrung hat gezeigt, dass das Funktionieren des Binnenmarktes im Lebensmittel- oder Futtermittelsektor gefährdet sein kann, wenn Lebensmittel und Futtermittel nicht rückverfolgt werden können. Es ist daher notwendig, ein umfassendes System der Rückverfolgbarkeit bei Lebensmittel- und Futtermittelunternehmen festzulegen, damit gezielte und präzise Rücknahmen vorgenommen bzw. die Verbraucher oder die Kontrollbediensteten entsprechend informiert und damit womöglich unnötige weiter gehende Eingriffe bei Problemen der Lebensmittelsicherheit vermieden werden können.

(29) Es muss sichergestellt werden, dass ein Lebensmittel- oder Futtermittelunternehmen einschließlich des Importeurs zumindest das Unternehmen feststellen kann, das das Lebensmittel oder Futtermittel, das Tier oder die Substanz, die möglicherweise in einem Lebensmittel oder Futtermittel verarbeitet wurden, geliefert hat, damit bei einer Untersuchung die Rückverfolgbarkeit in allen Stufen gewährleistet ist.“

- 7 Für die Zwecke der Verordnung Nr. 178/2002 definiert ihr Art. 3 Nr. 15 den Ausdruck „Rückverfolgbarkeit“ als „die Möglichkeit, ein Lebensmittel oder Futtermittel, ein der Lebensmittelgewinnung dienendes Tier oder einen Stoff, der dazu bestimmt ist oder von dem erwartet werden kann, dass er in einem Lebensmittel oder Futtermittel verarbeitet wird, durch alle Produktions-, Verarbeitungs- und Vertriebsstufen zu verfolgen“.

- 8 Art. 17 Abs. 2 Unterabs. 3 der Verordnung Nr. 178/2002 sieht vor:

„Außerdem legen [die Mitgliedstaaten] Vorschriften für Maßnahmen und Sanktionen bei Verstößen gegen das Lebensmittel- und Futtermittelrecht fest. Diese Maßnahmen und Sanktionen müssen wirksam, verhältnismäßig und abschreckend sein.“

- 9 Art. 18 („Rückverfolgbarkeit“) der Verordnung Nr. 178/2002 hat folgenden Wortlaut:

„(1) Die Rückverfolgbarkeit von Lebensmitteln und Futtermitteln, von der Lebensmittelgewinnung dienenden Tieren und allen sonstigen Stoffen, die dazu bestimmt sind oder von denen erwartet werden kann, dass sie in einem Lebensmittel oder Futtermittel verarbeitet werden, ist in allen Produktions-, Verarbeitungs- und Vertriebsstufen sicherzustellen.

(2) Die Lebensmittel- und Futtermittelunternehmer müssen in der Lage sein, jede Person festzustellen, von der sie ein Lebensmittel, Futtermittel, ein der Lebensmittelgewinnung dienendes Tier oder einen Stoff, der dazu bestimmt ist oder von dem erwartet werden kann, dass er in einem Lebensmittel oder Futtermittel verarbeitet wird, erhalten haben.

Sie richten hierzu Systeme und Verfahren ein, mit denen diese Informationen den zuständigen Behörden auf Aufforderung mitgeteilt werden können.

...“

- 10 Art. 6 Abs. 2 der Verordnung (EG) Nr. 852/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 über Lebensmittelhygiene (ABl. 2004, L 139, S. 1, berichtigt in ABl. 2004, L 226, S. 3, und ABl. 2008, L 46, S. 51) sieht vor:

„Insbesondere haben die Lebensmittelunternehmer der entsprechenden zuständigen Behörde in der von dieser verlangten Weise die einzelnen ihrer Kontrolle unterstehenden Betriebe, die auf einer der Stufen der Produktion, der Verarbeitung oder des Vertriebs von Lebensmitteln tätig sind, zwecks Registrierung zu melden.

Ferner stellen die Lebensmittelunternehmer sicher, dass die Kenntnisse der zuständigen Behörde über die Betriebe stets auf dem aktuellen Stand sind, indem sie unter anderem alle wichtigen Veränderungen bei den Tätigkeiten und Betriebsschließungen melden.“

- 11 Art. 31 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 882/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 über amtliche Kontrollen zur Überprüfung der Einhaltung des Lebensmittel- und Futtermittelrechts sowie der Bestimmungen über Tiergesundheit und Tierschutz (ABl. 2004, L 165, S. 1, berichtigt in ABl. 2004, L 191, S. 1) bestimmt:

„a) Die zuständigen Behörden legen die Verfahren fest, welche die Futtermittel- und Lebensmittelunternehmer bei der Beantragung der Registrierung ihrer Betriebe gemäß der Verordnung (EG) Nr. 852/2004, der Richtlinie 95/69/EG [des Rates vom 22. Dezember 1995 zur Festlegung der Bedingungen und Einzelheiten für die Zulassung und Registrierung bestimmter Betriebe und zwischengeschalteter Personen des Futtermittelsektors sowie zur Änderung der Richtlinien 70/524/EWG, 74/63/EWG, 79/373/EWG und 82/471/EWG (ABl. 1995, L 332, S. 15)] oder der künftigen Verordnung über Futtermittelhygiene zu befolgen haben.

b) Sie erstellen eine Liste der Futtermittel- und Lebensmittelunternehmer, die registriert wurden, und halten sie ständig auf dem neuesten Stand. Liegt eine derartige Liste bereits für andere Zwecke vor, so [kann] sie auch für die Zwecke dieser Verordnung verwendet werden.“

Lettisches Recht

- 12 Art. 10 Abs. 1 Nr. 1 des Likums par pievienotās vērtības nodokli (Mehrwertsteuergesetz) lautet in seiner für den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens maßgeblichen Fassung wie folgt:

„Nur wer bei der [Abgabenbehörde] als Steuerpflichtiger angemeldet ist, hat das Recht, die folgenden Beträge in seiner Steuererklärung von dem dem Fiskus geschuldeten Betrag als Vorsteuer abzuziehen: ... die Steuerbeträge in Rechnungen, die ihm von anderen Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit erworbenen Gegenständen und erhaltenen Dienstleistungen sowohl für eigene steuerbare Umsätze als auch für Umsätze im Ausland, die steuerbar gewesen wären, wenn sie im Inland stattgefunden hätten, ausgestellt wurden.“

- 13 Art. 10 Abs. 1² dieses Gesetzes bestimmt:

„Der auf den Rechnungen über die bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen angegebene Steuerbetrag ist nach Erhalt der Rechnung für die bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen oder nach Vorauszahlung des auf der Rechnung angegebenen Steuerbetrags abziehbar.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

- 14 Altic erwarb im Juli und August 2011 Rapssaatgut von der „Sakorex“ SIA sowie im Oktober 2011 von der „Ulmar“ SIA. Der Vorlageentscheidung lässt sich entnehmen, dass diese Gesellschaften an Altic unter Bezugnahme auf deren Anzeigen in den Medien und im Internet herangetreten sind. Das besagte Rapssaatgut wurde in Empfang genommen und in einem der „Vendo“ SIA gehörenden Lager aufbewahrt. Altic zog die bei diesen Käufen angefallene Mehrwertsteuer als Vorsteuer ab.
- 15 Nach einer bei Altic durchgeführten Prüfung kam die Abgabenbehörde zu dem Schluss, dass diese Erwerbsvorgänge in Wirklichkeit nicht stattgefunden hätten. Sie schrieb Altic die Zahlung der abgezogenen Mehrwertsteuer samt Strafzuschlag und Verspätungszinsen vor.
- 16 Die Administratīvā rajona tiesa (Bezirksverwaltungsgericht, Lettland) gab der von Altic gegen den Bescheid der Abgabenbehörde erhobenen Nichtigkeitsklage statt. Diese gerichtliche Entscheidung wurde von der Administratīvā apgabaltiesa (Regionales Verwaltungsgericht, Lettland) bestätigt.
- 17 Dieses Gericht führte aus, es sei unstreitig, dass das Rapssaatgut in der in den Begleitdokumenten von Vendo angegebenen Menge an den dort genannten Daten im Lager in Empfang genommen worden sei. Angesichts dieser Umstände habe Altic gutgläubig gehandelt und gänzlich auf die Fähigkeit von Sakorex und Ulmar zur Lieferung der im Vertrag bedungenen Waren vertraut, wobei sie nicht zur Überprüfung dieser Fähigkeit verpflichtet gewesen sei. Die Abgabenbehörde habe insoweit nicht dargelegt, welche spezifischen, den maßgebenden Rechtsvorschriften zu entnehmenden Handlungen Altic für eine solche Prüfung unterlassen habe.
- 18 Die Abgabenbehörde legte Kassationsbeschwerde bei dem vorlegenden Gericht, der Augstākā tiesa (Oberstes Gericht, Lettland) ein. Sie macht geltend, dass die Lebensmittelunternehmer gemäß der Verordnung Nr. 178/2002 in der Lage sein müssten, jeden Stoff festzustellen, der dazu bestimmt sei oder von dem erwartet werden könne, dass er in einem Lebensmittel oder Futtermittel verarbeitet werde, und hierzu über Systeme und Verfahren verfügen müssten, mit denen diese Informationen den zuständigen Behörden mitgeteilt werden könnten. Altic habe jedoch nicht einmal eine minimale Überprüfung ihrer Vertragspartner vorgenommen und auch nicht kontrolliert, ob sie bei der lettischen Lebensmittelsicherheits- und Veterinäragentur registriert gewesen seien. Daraus folge, dass Altic gewusst habe oder hätte wissen müssen, dass sie in einen Missbrauch des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems involviert gewesen sei.
- 19 Nach den Ausführungen des vorlegenden Gerichts ist unstreitig, dass Indizien dafür bestehen, dass Sakorex und Ulmar Scheinunternehmen sind, und dass die Herkunft der fraglichen Waren nicht feststellbar ist. Folglich stelle sich die Frage, ob Altic gewusst habe oder hätte wissen müssen, dass die im Ausgangsverfahren gegenständlichen Umsätze Teil eines Mehrwertsteuerbetrugs gewesen seien.
- 20 Dazu hält das vorlegende Gericht fest, dass kein Beweis dafür vorliege, dass das erworbene Rapssaatgut ausschließlich zur Herstellung von Brennstoffen bestimmt gewesen sei, wie Altic behaupte, oder zumindest in keiner Weise in Verbindung mit der Lebensmittelkette gestanden habe. Demzufolge hätte Altic sich in Bezug auf die gegenständlichen Umsätze an die Bestimmungen der Verordnung Nr. 178/2002 halten müssen.
- 21 Art. 18 dieser Verordnung lege die allgemeinen Grundsätze für die Rückverfolgbarkeit von Lebensmitteln sowie für die Feststellung ihrer Lieferanten fest. Zwar bestimme die genannte Verordnung hinsichtlich dieser Feststellung nicht, auf welche Weise ein Unternehmen seinen Lieferer feststellen müsse, jedoch lasse sich den Leitlinien für die Anwendung der Art. 11, 12, 14, 17, 18, 19 und 20 der Verordnung Nr. 178/2002 in den Schlussfolgerungen des ständigen Ausschusses der Europäischen Kommission für die Lebensmittelkette und Tiergesundheit vom 26. Januar 2010 entnehmen, dass die Unternehmen Informationen über den Namen und die Adresse des Lieferers des Produktes sowie genaue Angaben über das Produkt aufbewahren müssten.

- 22 Allerdings sei fraglich, ob das in der Gewährleistung der Lebensmittelsicherheit bestehende Ziel der Verordnung Nr. 178/2002 nicht den Nachweis einer größeren Sorgfalt seitens des Lebensmittelunternehmers hinsichtlich der Auswahl seines Vertragspartners erfordere, was ihn in diesem Sinne zu dessen Überprüfung, insbesondere in Bezug auf seine Registrierung bei den zuständigen Behörden, verpflichten würde, und ob bei Fehlen einer solchen Sorgfalt diesem Unternehmer das Vorsteuerabzugsrecht verweigert werden dürfe. Insoweit fragt sich das vorlegende Gericht im Übrigen, ob im Hinblick auf dieses Ziel der Umstand, dass Altic die Qualität der gelieferten Waren geprüft habe, den Umfang ihrer Verpflichtung zur Vornahme einer vertieften Überprüfung des Vertragspartners mindern könnte.
- 23 Es weist ferner darauf hin, dass nach Auffassung der Abgabenbehörde die von Altic unterlassene Überprüfung der Registrierung ihrer Vertragspartner bei der Lebensmittelsicherheits- und Veterinäragentur zeige, dass diese Gesellschaft gewusst habe oder wissen hätte müssen, dass die im Ausgangsverfahren gegenständlichen Umsätze Teil eines Mehrwertsteuerbetrugs gewesen seien. Das vorlegende Gericht ist indessen der Ansicht, dass die in den Bestimmungen der Verordnungen Nrn. 852/2004 und 882/2004 vorgesehene Überprüfung der Registrierung eines Unternehmens des Lebensmittelsektors zwar die Gewissheit geben könne, dass es in rechtmäßiger Weise an der Lebensmittelkette beteiligt sei, jedoch werde es durch die Registrierung eines Unternehmens nicht ausgeschlossen, dass seine wirtschaftliche Tätigkeit nur zum Schein bestehe, und umgekehrt erlaube eine fehlende Registrierung nicht automatisch den Rückschluss auf eine solche fiktive Tätigkeit, so dass die Folgerung der Abgabenbehörde in der mangelnden Überprüfung keine entscheidende Stütze finde.
- 24 Unter diesen Umständen hat die Augstākā tiesa (Oberstes Gericht) entschieden, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Ist Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 unter Berücksichtigung des Ziels der Verordnung Nr. 178/2002, die Lebensmittelsicherheit zu gewährleisten (das u. a. in der Garantie der Rückverfolgbarkeit der Lebensmittel zum Ausdruck kommt), dahin auszulegen, dass er einer Versagung des Vorsteuerabzugs nicht entgegensteht, wenn der Steuerpflichtige als Teil der Lebensmittelkette bei der Auswahl seines Vertragspartners keine größere (als die nach den Handelsbräuchen übliche) Sorgfalt aufgewendet hat – bestehend im Wesentlichen in der Pflicht zur Überprüfung des Vertragspartners –, wohl aber die Qualität der Lebensmittel kontrolliert und dadurch das Ziel der Verordnung Nr. 178/2002 erfüllt hat?
 2. Verpflichtet die in Art. 6 der Verordnung Nr. 852/2004 und in Art. 31 der Verordnung Nr. 882/2004 aufgestellte Voraussetzung der Registrierung eines Lebensmittelunternehmens bei einer Auslegung im Licht von Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 den Vertragspartner dieses Unternehmens dazu, dessen Registrierung zu prüfen, und ist diese Prüfung für die Beurteilung relevant, ob dieser Vertragspartner unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Umsatzes wusste oder hätte wissen müssen, dass er in einen Umsatz mit einem Scheinunternehmen verwickelt war?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

- 25 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass er dem entgegensteht, dass einem Steuerpflichtigen, der Teil der Lebensmittelkette ist, das Vorsteuerabzugsrecht deshalb versagt wird, weil er seine Verpflichtungen nach Art. 18 Abs. 2 der Verordnung Nr. 178/2002 in Bezug auf die Feststellung seiner Lieferer zwecks Rückverfolgbarkeit der Lebensmittel nicht eingehalten hat.

- 26 Erstens ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs das Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die für die von ihnen erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen als Vorsteuer geschuldet wird oder entrichtet wurde, ein fundamentaler Grundsatz des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist. Durch die Abzugsregelung soll der Unternehmer vollständig von der im Rahmen aller seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 35 und 37 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 27 Das Recht auf Vorsteuerabzug ist integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden, sofern die materiellen wie auch formellen Anforderungen und Bedingungen, denen dieses Recht unterliegt, von den Steuerpflichtigen, die es ausüben wollen, eingehalten werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 36 und 38 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 28 Neben diesen materiellen und formellen Anforderungen und Bedingungen, die sich aus Art. 168 Buchst. a sowie Art. 178 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 ergeben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 39 und 40), ermöglicht Art. 273 dieser Richtlinie es den Mitgliedstaaten, unter bestimmten Voraussetzungen weitere Pflichten vorzusehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden.
- 29 Zweitens ist auch darauf hinzuweisen, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von der Richtlinie 2006/112 anerkannt und gefördert wird. Der Gerichtshof hat entschieden, dass sich die Rechtsbürger nicht auf die Bestimmungen des Unionsrechts berufen können, wenn sie dies in betrügerischer oder missbräuchlicher Absicht tun. Daher haben die nationalen Behörden und Gerichte den Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug zu versagen, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird (Urteil vom 13. März 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 30 Dies ist nicht nur der Fall, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht, sondern auch, wenn ein Steuerpflichtiger wusste oder hätte wissen müssen, dass er mit seinem Erwerb an einem Umsatz teilnahm, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war (Urteil vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcomp, C-277/14, EU:C:2015:719, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 31 Es ist Sache der Abgabenbehörde, die Steuerhinterziehungen oder Unregelmäßigkeiten seitens des Ausstellers der gegenständlichen Rechnung festgestellt hat, aufgrund objektiver Anhaltspunkte und ohne vom Rechnungsempfänger ihm nicht obliegende Überprüfungen zu fordern, darzulegen, dass der Rechnungsempfänger wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug geltend gemachte Umsatz in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war (Urteil vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcomp, C-277/14, EU:C:2015:719, Rn. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 32 Hinsichtlich des Grades der erforderlichen Sorgfalt des Steuerpflichtigen, der sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben möchte, hat der Gerichtshof entschieden, dass Wirtschaftsteilnehmer, die alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug – sei es eine Mehrwertsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug – einbezogen sind, auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen können müssen, ohne Gefahr zu laufen, ihr Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren, wobei es wesentlich von den jeweiligen Umständen abhängt, welche Maßnahmen im konkreten Fall vernünftigerweise von einem

Steuerpflichtigen zu diesem Zweck verlangt werden können (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 53 und 59, sowie vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, Rn. 51).

- 33 Im Ausgangsverfahren hat die Abgabenbehörde Altic das Vorsteuerabzugsrecht verwehrt, weil sie der Ansicht war, dass deren Lieferer Scheinunternehmen gewesen seien und somit ein Betrug im Rahmen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems vorliege. Im Besonderen hat sie die Auffassung vertreten, dass Altic als Wirtschaftsteilnehmer im Lebensmittelsektor zur Vornahme einer eingehenden Überprüfung ihrer Vertragspartner nach Art. 18 Abs. 2 der Verordnung Nr. 178/2002 verpflichtet gewesen sei. Die Nichteinhaltung dieser Verpflichtung zeige, dass Altic gewusst habe oder hätte wissen müssen, dass sie an in diesen Betrug involvierten Umsätzen teilgehabt habe.
- 34 Zum einen gibt es jedoch, wie der Generalanwalt in Nr. 46 seiner Schlussanträge festgehalten hat, für die Verweigerung des Vorsteuerabzugsrechts infolge der Nichteinhaltung der Verpflichtungen aus der genannten Bestimmung der Verordnung Nr. 178/2002 in der Richtlinie 2006/112 keinerlei Rechtsgrundlage. Die in der Verordnung Nr. 178/2002 vorgesehenen Verpflichtungen gehören nämlich nicht zu den in dieser Richtlinie normierten materiellen und formellen Anforderungen und Bedingungen des Abzugsrechts. Auch lässt sich den dem Gerichtshof vorliegenden Akten nicht entnehmen, dass dieser Versagungsgrund auf den maßgebenden innerstaatlichen Mehrwertsteuervorschriften beruhen würde.
- 35 Zum anderen ist hinsichtlich des Umstands, dass Altic nach den Feststellungen des vorlegenden Gerichts in die Lebensmittelkette eingebunden war und sich daher an die Bestimmungen der Verordnung Nr. 178/2002 halten musste, festzuhalten, dass die mit der Rückverfolgbarkeit der Lebensmittel verbundene Verpflichtung nach Art. 18 Abs. 2 dieser Verordnung einen anderen Zweck verfolgt als die Aufdeckung von Mehrwertsteuerbetrug. Aus den Erwägungsgründen 28 und 29 dieser Verordnung folgt nämlich, dass die Verpflichtung zur Feststellung der Lebensmittellieferer dazu dient, dass gezielte und präzise Rücknahmen von Lebensmitteln vorgenommen und die Verbraucher oder die Kontrollbediensteten entsprechend informiert werden können, um womöglich unnötige weiter gehende Eingriffe in den Binnenmarkt zu vermeiden. Die Nichteinhaltung dieser Verpflichtung kann gemäß Art. 17 Abs. 2 Unterabs. 3 dieser Verordnung Sanktionen nach nationalem Recht nach sich ziehen.
- 36 Daraus folgt, dass diese Verpflichtung als solche nicht als Maßnahme angesehen werden kann, deren Ergreifen vom Steuerpflichtigen vernünftigerweise verlangt werden kann, um sicherzugehen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug im Rahmen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems involviert sind. Somit kann, wie der Generalanwalt in Nr. 56 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, der mögliche Verstoß gegen diese Verpflichtung für sich allein nicht automatisch die Versagung des Vorsteuerabzugs gegenüber diesem Steuerpflichtigen rechtfertigen.
- 37 In diesem Zusammenhang ist ferner darauf hinzuweisen, dass die Verpflichtung nach Art. 18 Abs. 2 der Verordnung Nr. 178/2002 nach dem Wortlaut dieser Bestimmung in der Feststellung jedes Lieferers eines Lebensmittels sowie in der Einrichtung von Systemen und Verfahren, mit denen diese Informationen den zuständigen Behörden auf Aufforderung mitgeteilt werden können, besteht.
- 38 Hinsichtlich der für diese Feststellung erforderlichen Angaben ist festzuhalten, dass diese es ermöglichen müssen, das in Rn. 35 des vorliegenden Urteils dargestellte Ziel der Rückverfolgbarkeit zu erreichen, so dass es grundsätzlich ausreicht, die Lieferer mit Namen und Adresse zu identifizieren. Somit kann dem von der Abgabenbehörde vor dem vorlegenden Gericht sowie von der lettischen Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen angeführten Argument, dass diese Verordnung generell eine vertiefte Überprüfung des Vertragspartners verlange, nicht gefolgt werden.

- 39 Anders verhielte es sich, wenn ordnungsgemäß festgestellt wäre, dass der Erwerber der betreffenden Waren aufgrund besonderer Umstände ernsthafte Zweifel in Bezug auf das tatsächliche Bestehen oder die wahre Identität des Lieferers dieser Waren hätte hegen müssen, den er nach der Verordnung Nr. 178/2002 auf eine Weise feststellen muss, die ihm Gewissheit über diese Identität verschafft, was gegebenenfalls vom vorlegenden Gericht zu prüfen sein wird.
- 40 Sollte dies der Fall sein, könnte dieser Umstand eines von mehreren Indizien darstellen, die gemeinsam und im Einklang miteinander darauf hindeuten, dass der betreffende Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er an einem in einen Mehrwertsteuerbetrug involvierten Umsatz beteiligt war.
- 41 Angesichts der vorstehenden Erwägungen ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass er dem entgegensteht, dass einem Steuerpflichtigen, der Teil der Lebensmittelkette ist, das Vorsteuerabzugsrecht allein aus dem Grund – unter der Annahme, dass dieser ordnungsgemäß festgestellt wurde, was vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist – versagt wird, weil dieser Steuerpflichtige seine Verpflichtungen nach Art. 18 Abs. 2 der Verordnung Nr. 178/2002 in Bezug auf die Feststellung seiner Lieferer zwecks Rückverfolgbarkeit der Lebensmittel nicht eingehalten hat. Die Nichteinhaltung dieser Verpflichtungen kann allerdings eines von mehreren Indizien darstellen, die gemeinsam und im Einklang miteinander darauf hindeuten, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er an einem in einen Mehrwertsteuerbetrug einbezogenen Umsatz beteiligt war, was das vorlegende Gericht zu prüfen hat.

Zur zweiten Frage

- 42 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass die von einem Steuerpflichtigen, der Teil der Lebensmittelkette ist, unterlassene Überprüfung der Registrierung seiner Lieferer bei den zuständigen Behörden gemäß Art. 6 Abs. 2 der Verordnung Nr. 852/2004 und Art. 31 Abs. 1 der Verordnung Nr. 882/2004 für die Beurteilung relevant ist, ob der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er an einem in einen Mehrwertsteuerbetrug einbezogenen Umsatz beteiligt war.
- 43 Art. 6 Abs. 2 der Verordnung Nr. 852/2004 sieht insoweit vor, dass die Lebensmittelunternehmer der entsprechenden zuständigen Behörde ihre einzelnen Betriebe, die an der Produktion, der Verarbeitung oder dem Vertrieb von Lebensmitteln beteiligt sind, zwecks Registrierung zu melden haben. Gemäß Art. 31 Abs. 1 Buchst. a und b der Verordnung Nr. 882/2004 müssen die zuständigen Behörden die Verfahren festlegen, welche diese Unternehmer bei der Beantragung der Registrierung ihrer Betriebe zu befolgen haben, und eine Liste der registrierten Unternehmer ständig auf dem neuesten Stand halten.
- 44 Festzuhalten ist, dass die Verordnungen Nrn. 852/2004 und 882/2004 für einen Lebensmittelunternehmer keine Verpflichtung dahin gehend enthalten, zu überprüfen, ob seine Lieferer gemäß den Anforderungen dieser Verordnungen registriert sind. Auch der Richtlinie 2006/112 lässt sich eine solche Überprüfungsverpflichtung für die Zwecke des Vorsteuerabzugs nicht entnehmen.
- 45 Wie in Rn. 31 des vorliegenden Urteils ausgeführt wurde, darf eine Abgabenbehörde, wenn sie Steuerhinterziehungen oder Unregelmäßigkeiten seitens des Ausstellers einer Rechnung festgestellt hat und darlegen möchte, dass der Empfänger dieser Rechnung wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug geltend gemachte Umsatz in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, vom Rechnungsempfänger keine diesem nicht obliegende Überprüfungen fordern (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcomp, C-277/14, EU:C:2015:719, Rn. 50).

- 46 In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass eine Abgabenbehörde vom Steuerpflichtigen, der sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben möchte, nicht die Vorlage von Dokumenten verlangen kann, die von seinem Rinderlieferer stammen und in denen die Ohrmarken der Tiere genannt werden, die im Rahmen des mit der Verordnung (EG) Nr. 1760/2000 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Juli 2000 zur Einführung eines Systems zur Kennzeichnung und Registrierung von Rindern und über die Etikettierung von Rindfleisch und Rindfleischerzeugnissen sowie zur Aufhebung der Verordnung (EG) Nr. 820/97 des Rates (ABl. 2000, L 204, S. 1) geschaffenen Systems zur Kennzeichnung und Registrierung vorgesehen sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. Juli 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, Rn. 42).
- 47 Ebenso wenig darf die Abgabenbehörde für die Zwecke der Feststellung, dass ein Steuerpflichtiger, der Teil der Lebensmittelkette ist, wusste oder hätte wissen müssen, dass seine Lieferer in einen Mehrwertsteuerbetrug verwickelt waren, diesen Steuerpflichtigen dazu verpflichten, zu überprüfen, dass diese Lieferer ihren unionsrechtlichen Registrierungspflichten im Bereich der Lebensmittelregulierung nachgekommen sind.
- 48 Folglich ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass die von einem Steuerpflichtigen, der Teil der Lebensmittelkette ist, unterlassene Überprüfung der Registrierung seiner Lieferer bei den zuständigen Behörden gemäß Art. 6 Abs. 2 der Verordnung Nr. 852/2004 und Art. 31 Abs. 1 der Verordnung Nr. 882/2004 für die Beurteilung irrelevant ist, ob der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er an einem in einen Mehrwertsteuerbetrug einbezogenen Umsatz beteiligt war.

Kosten

- 49 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

1. Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass er dem entgegensteht, dass einem Steuerpflichtigen, der Teil der Lebensmittelkette ist, das Vorsteuerabzugsrecht allein aus dem Grund – unter der Annahme, dass dieser ordnungsgemäß festgestellt wurde, was vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist – versagt wird, weil dieser Steuerpflichtige seine Verpflichtungen nach Art. 18 Abs. 2 der Verordnung (EG) Nr. 178/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 28. Januar 2002 zur Festlegung der allgemeinen Grundsätze und Anforderungen des Lebensmittelrechts, zur Errichtung der Europäischen Behörde für Lebensmittelsicherheit und zur Festlegung von Verfahren zur Lebensmittelsicherheit in Bezug auf die Feststellung seiner Lieferer zwecks Rückverfolgbarkeit der Lebensmittel nicht eingehalten hat. Die Nichteinhaltung dieser Verpflichtungen kann allerdings eines von mehreren Indizien darstellen, die gemeinsam und im Einklang miteinander darauf hindeuten, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er an einem in einen Mehrwertsteuerbetrug einbezogenen Umsatz beteiligt war, was das vorlegende Gericht zu prüfen hat.
2. Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2010/45 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass die von einem Steuerpflichtigen, der Teil der Lebensmittelkette ist, unterlassene Überprüfung der Registrierung seiner Lieferer bei den zuständigen Behörden gemäß Art. 6 Abs. 2 der Verordnung (EG) Nr. 852/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 über Lebensmittelhygiene und

Art. 31 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 882/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 über amtliche Kontrollen zur Überprüfung der Einhaltung des Lebensmittel- und Futtermittelrechts sowie der Bestimmungen über Tiergesundheit und Tierschutz für die Beurteilung irrelevant ist, ob der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er an einem in einen Mehrwertsteuerbetrug einbezogenen Umsatz beteiligt war.

Unterschriften